

Sentencia C-102/15

Referencia: expediente D-10349

Asunto: Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 15 (parcial) de la Ley 1430 de 2010, *“por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad.”* que modifica el artículo 580.1 del Estatuto Tributario.

Demandante: Norbey de J. Vargas Ricardo

Magistrada ponente:
GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO

Bogotá, D. C., once (11) de marzo de dos mil quince (2015).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en cumplimiento de sus atribuciones constitucionales y de los requisitos y trámite establecidos en el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la siguiente

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad prevista en los artículos 40 y 241 de la Constitución Política, el ciudadano Norbey de J. Vargas Ricardo presentó ante este tribunal una demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 15 (parcial) de la Ley 1430 de 2010, *“por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad.”*.

Mediante Auto de agosto 8 de 2014, la demanda fue admitida parcialmente e inadmitida en relación con el cargo por violación del principio de unidad de materia, por presentar algunos defectos formales en relación con el mismo. Dentro del término concedido al demandante para subsanar dichos defectos se pronunció eliminando dicho cargo. En consecuencia, mediante Auto de agosto 26 del mismo mes y año, la magistrada sustanciadora ordenó fijar en lista el presente asunto y correr traslado al Procurador General de la Nación para que rindiera el concepto de rigor.

Simultáneamente, se dispuso comunicar la iniciación de este proceso a los señores Presidente del Congreso, a los Ministros de Hacienda y Crédito Público, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, al Departamento Nacional de Planeación, al Instituto Colombiano de Derecho Tributario, a las facultades de derecho de las universidades Nacional de Colombia, de Los Andes, Javierana, El Rosario, Sergio Arboleda, y a la Academia Colombiana de Jurisprudencia, para que si lo estimaban pertinente se pronunciaran sobre la exequibilidad del artículo demandado.

Cumplidos los trámites propios de esta clase de procesos procede la Corte a decidir sobre la demanda de la referencia.

II. LA NORMA DEMANDADA

A continuación se transcribe el texto completo del artículo 15 de la Ley 1430 de 2010, que modifica el artículo 580.1 del Estatuto Tributario, de conformidad con su publicación en el Diario Oficial N° 47937 de diciembre 29 de 2010. Para mayor claridad en relación con los alcances de la disposición demandada se subraya el precepto acusado:

Artículo 15. Ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total. Se adiciona el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

“Artículo 580-1. Ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total. Las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total no producirán efecto legal alguno, sin necesidad de acto administrativo que así lo declare.

“Lo señalado en el inciso anterior no se aplicará cuando la declaración de retención en la fuente se presente sin pago por parte de un agente retenedor que sea titular de un saldo a favor igual o superior a ochenta y dos mil (82.000) UVT susceptible de compensar con el saldo a pagar de la respectiva declaración de retención en la fuente. Para tal efecto el saldo a favor debe haberse generado antes de la presentación de la declaración de retención en la fuente por un valor igual o superior al saldo a pagar determinado en dicha declaración.

“El agente retenedor deberá solicitar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales la compensación del saldo a favor con el saldo a pagar determinado en la declaración de retención, dentro de los seis meses (6) siguientes a la presentación de la respectiva declaración de retención en la fuente.

“Cuando el agente retenedor no solicite la compensación del saldo a favor oportunamente o cuando la solicitud sea rechazada la declaración

de retención en la fuente presentada sin pago no producirá efecto legal alguno, sin necesidad de acto administrativo que así lo declare”.

III. LA DEMANDA

Según el demandante la disposición demandada resulta contraria a los artículos 29, 83, y 363 de la Constitución Política. En términos generales la demanda está estructurada sobre la base de que ineficacia de la declaración de retención en la fuente sin que medie un acto que la declare vulnera el derecho al debido proceso, tanto en sede administrativa como judicial. De esta vulneración se deriva la violación del principio de la buena fe, sin que el demandante formule un cargo específico por violación del artículo 83 de la Constitución. Finalmente, el demandante alega que la disposición demandada vulnera los principios de equidad y progresividad de los tributos, pues la sanción por presentación extemporánea de la declaración se impondría sobre la totalidad del monto declarado, al margen de que el agente retenedor haya hecho un pago parcial al presentar la declaración.

La demanda parte de una premisa básica, que es que la ineficacia de la declaración de retención en la fuente constituye una sanción. La demanda comienza haciendo una exposición acerca de la naturaleza, o más precisamente de los efectos, de la ineficacia de las declaraciones tributarias de retención en la fuente. Explica que, como la declaración no existe para la DIAN, el contribuyente está obligado a presentar una nueva declaración que inevitablemente será extemporánea, lo cual de por sí le acarrea una sanción por el incumplimiento de su obligación de declarar, además de la sanción por el no pago de los montos retenidos en la fuente. A respecto dice su demanda:

“Así las cosas, la sanción de ineficacia de las declaraciones de retención reglada en el artículo 580-1 del Estatuto Tributario, constituye una imposición de una sanción tributaria de responsabilidad objetiva...”

Por otra parte dice que el contribuyente no tiene la posibilidad de defenderse frente a la imposición de la sanción. Como la norma demandada dispone que no es necesario que la administración expida un acto administrativo que declare la ineficacia de la declaración de retención en la fuente, el demandante concluye que en ningún caso va a existir un acto administrativo que declare dicha ineficacia, y que le sirva de base al agente retenedor para defenderse de la sanción que le imponga la administración. Por lo tanto, dice a continuación el escrito:

“el contribuyente inculcado, no tiene la más mínima posibilidad de ejercer el derecho de defensa, en la medida en que no existe pliego de cargos, ni tampoco resolución sanción, sobre los cuales el inculcado pueda interponer los recursos de ley, y hacer efectivo el derecho de defensa, lo que finalmente deviene en una violación al principio al debido proceso.”

Para fundamentar la conclusión a la que lo lleva su interpretación de la disposición demandada, el demandante la contrasta con la norma contenida en el artículo inmediatamente anterior del Estatuto Tributario, el 580 que establece las circunstancias en las que se entiende que una declaración tributaria no ha sido presentada. Dice que, contrario a lo que ocurre cuando opera la ineficacia establecida en la norma demandada, para aplicar alguna de las causales de declaración no presentada del artículo 580 la administración de impuestos debe proferir un *“Auto declarativo en donde se dé por no presentada la declaración en atención a las causales allí expresadas, concediéndole al contribuyente los recursos procedentes para que de dicha forma ejerza el derecho a la defensa y se le brinden las garantías y seguridad jurídica frente a dicho trámite”*

Posteriormente el demandante procede a resaltar la importancia de que la administración expida un acto administrativo desde la perspectiva objetiva del control de legalidad de las actuaciones de la administración y desde el punto de vista del derecho subjetivo al debido proceso. Lo hace mostrando cómo la ausencia de un acto administrativo afecta tanto los principios de la administración pública, como el debido proceso judicial. En primer lugar dice que la expedición y motivación de los actos administrativos constituye una garantía de la democracia, en la medida en que obliga a la administración a dar cuenta de sus actuaciones. Por lo tanto, si la administración de impuestos puede imponer una sanción sin expedir y motivar un auto administrativo se están afectando los principios de publicidad, moralidad, igualdad, imparcialidad y contradicción que rigen la función pública. Con ello se afecta también la posibilidad de que los particulares demanden dichos actos, y que, tanto la administración, como los jueces de lo contencioso administrativo, ejerzan el control de legalidad sobre la imposición de sanciones por parte de la administración de impuestos.

Finalmente, el demandante alega que la disposición demandada vulnera los principios de equidad y progresividad de los tributos. Siguiendo su argumento, la disposición demandada establece una sanción por presentación extemporánea de la declaración. En ese orden de ideas, prosigue la demanda argumentando que, como la declaración se entiende como no presentada, la DIAN impondría la sanción por extemporaneidad calculándola sobre la totalidad del monto declarado como retenido. Considera que con ello la norma vulnera los principios de equidad y progresividad, pues la sanción se impondría al margen de que el agente retenedor haya hecho un pago parcial al presentar la declaración.

IV. INTERVENCIONES

4.1. Academia Colombiana de Jurisprudencia.

Lucy Cruz de Quiñones, académica de la entidad oficiada solicitó declarar la inconstitucionalidad del primer inciso del artículo 15 de la Ley 1430 de 2010, por medio del cual se adiciona el artículo 580-1 del Estatuto Tributario.

La Academia Colombiana de Jurisprudencia recordó que el inciso segundo del artículo 580-1 fue sometido al análisis de constitucionalidad en la sentencia C-883 de 2011 (M.P. Luis Ernesto Vargas Silva). En esa oportunidad, la Corte Constitucional se limitó a analizar la figura de la compensación de saldos como excepción para evitar la ineficacia de la declaración presentada sin pago total. Frente a esto, la interviniente señaló que existe cosa juzgada relativa pues en la mencionada sentencia no se examina el inciso primero de la norma, por lo que es posible realizar un estudio de constitucionalidad de otro inciso del mismo artículo.

Señala la académica que el declarar la retención en la fuente es una obligación de hacer, mientras que el pago de las contribuciones corresponde a una obligación de dar una suma de dinero. Así, al determinar o fijar los términos de su obligación el declarante manifiesta su intención de acatar la ley. La interviniente añade que si el contribuyente declara y no paga dentro del término que tiene para ello, faculta a la administración para que haga efectiva esa obligación, incluso en contra de la voluntad del declarante.

La interviniente también destaca que disponer la ineficacia de la declaración, si no se hace de manera simultánea con el pago total de la misma, es desproporcionado, excesivo e irrazonable. Lo anterior dado que la ley dispone de suficientes herramientas para obligar a que los agentes retenedores transfieran al fisco los dineros de los cuales son responsables, sin que sea necesario poner la existencia de la declaración en tela de juicio. Así, la ineficacia conlleva una sanción encubierta, pues implica que el contribuyente deba hacer la declaración aportando el pago total de manera extemporánea.

Por lo expuesto, la académica considera que las obligaciones de declarar y de pagar deben ser separadas. Así, no es posible condicionar la eficacia de una al cumplimiento de la otra. De esa forma, la interviniente indica que la obligación de pago no se entiende cumplida hasta tanto el contribuyente no entregue la totalidad de la suma debida, como consta en su declaración.

Así las cosas, la Academia Colombiana de Jurisprudencia considera que lo inconstitucional no es el procedimiento que excluye la emisión de un acto administrativo para fijar la ineficacia de la declaración. Por el contrario, consideran que la inconstitucionalidad radica en el automatismo previsto en la norma, lo cual imposibilita que, aun cuando existiese acto administrativo que resolviera la ineficacia de la declaración, se efectúe el derecho de defensa del contribuyente.

4.2. Facultad de Derecho de la Universidad Externado de Colombia.

El Director del Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia, a través del Centro de Estudios Fiscales (CEF), solicitó declarar ajustado a la Constitución el primer inciso del artículo 15 de la Ley 1430 de 2010, por medio del cual se adiciona el artículo 580-1 del Estatuto Tributario.

En el sentir de esta Facultad de Derecho, el artículo demandado no consagra una sanción pues para que ésta exista, es necesario que esté tipificada en el Capítulo II del Libro V del Estatuto Tributario. Así, la no producción de efectos jurídicos no es una sanción en sí misma sino una consecuencia jurídica que el ordenamiento dispone para ciertas circunstancias. Por lo tanto, en este caso no existe, per se, una pena o castigo por no haber presentado la declaración de retención en la fuente sin el pago total de las obligaciones.

Del mismo modo, esta Facultad de Derecho dice del hecho que el demandante sostenga que la norma demandada consagra una responsabilidad objetiva. Por ello, señala que la norma demandada no indica que no procederán determinadas excepciones, o que para eximirse de responsabilidad se pueda alegar una determinada situación. Sumado a esto, el centro universitario considera que la consecuencia de dejar sin efectos la declaración de la retención en la fuente no genera ningún tipo de responsabilidad, tan sólo una consecuencia jurídica.

Igualmente, el CEF sostiene que el no exigir que la administración expida un acto administrativo para declarar la ineficacia de la declaración, no vulnera el artículo 29 constitucional. Esto dado que, como ya lo había sostenido anteriormente, la declaratoria de ineficacia no es una sanción en estricto sentido.

El interviniente señala que de la no producción de efectos legales de la declaración de retención en la fuente se pueden presentar tres situaciones. Así, (i) el contribuyente puede presentar la declaración correctamente antes de que se venza el término para hacerlo, lo que no le generaría ninguna consecuencia adversa. Por otra parte, (ii) el contribuyente puede presentar su declaración con el pago total luego de vencido el plazo para hacerlo. En este caso, deberá autoliquidar la sanción por extemporaneidad más los intereses moratorios en los que incurra. Igualmente, (iii) el contribuyente puede no presentar la declaración y esperar que la autoridad tributaria inicie un proceso de determinación fiscal. Bajo este supuesto, el contribuyente se hace acreedor de una sanción por no presentar la declaración, sumado a los intereses moratorios en los que incurra. Con esto expuesto, el interviniente sostiene que el declarante puede ejercer su derecho de defensa en los dos casos en los que se imponen sanciones.

Adicionalmente, el CEF señala que el argumento del demandante tendiente a exponer que la declaratoria de ineficacia produce un acto administrativo no escrito, carece de toda lógica y fundamentación. En primera instancia, indica que el demandante primero afirma que no se configura ningún acto administrativo, para luego crear una nueva categoría que no existe en el ordenamiento jurídico. Así, el interviniente recoge que en nuestro ordenamiento existen dos clases de actos administrativos, los expresos y los fictos; la categoría señalada por el demandante no cabe dentro ninguno de estos dos.

Finalmente, el interviniente hace referencia a la sentencia C-883 de 2011 en la que se señaló que el legislador tiene un amplio margen de configuración en materia tributaria, por lo que puede imponer requisitos como el que se dispuso en la

norma demandada. Esto responde al cumplimiento de los principios de eficiencia, eficacia y economía, para así mejorar el proceso de declaración de retención en la fuente.

4.3. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN–.

La Dirección de Impuestos y Aduana Nacionales –DIAN–, por intermedio de apoderada, solicitó declarar ajustado a la Constitución el primer inciso del artículo 15 de la Ley 1430 de 2010, por medio del cual se adiciona el artículo 580-1 del Estatuto Tributario.

En su escrito de oposición, la entidad señaló que la ineficacia de la declaración de retención en la fuente por el no pago total de la obligación no corresponde a una sanción. Por el contrario, es una consecuencia jurídica derivada de la aplicación de la norma. En ese sentido, la sanción se deriva de un proceso que inicia con el emplazamiento por no declarar. Así, en esa oportunidad el contribuyente tiene la oportunidad para controvertir los hechos, presentar pruebas y, consecuentemente, puede ejercer su derecho de defensa. Por lo tanto, la autoridad tributaria reitera que el declarante cuenta con las oportunidades procesales, tanto administrativas como judiciales, para controvertir los actos administrativos que le imponen algún tipo de sanción en el caso de no presentar la declaración de retención en la fuente.

De esta forma, la entidad interviniente considera superfluo que la administración tributaria declare mediante acto administrativo lo que la ley ya ha declarado de pleno derecho. Es decir, que las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin el pago total de las obligaciones no producen efecto alguno.

Al igual que los anteriores intervinientes, la entidad hace referencia a la sentencia C-883 de 2011, la cual declara exequible el inciso segundo del artículo 15 de la Ley 1430 de 2010. En este sentido, señala que la Corte estableció que la retención en la fuente ofrece varias ventajas, pues simplifica el trabajo de la administración tributaria, mejora el flujo de dineros para el fisco, funciona como instrumento para evitar la evasión fiscal y, fortalece la efectividad del impuesto como un mecanismo en contra de la inflación.

Igualmente, la entidad destaca que en esta sentencia la Corte Constitucional dispuso que el legislador cuenta amplia libertad para configurar las normas en materia tributaria. En ese sentido, puede *“establecer los mecanismo para su recaudo; así como crear los controles y sanciones que sean necesarias en caso de incumplimiento del deber de tributar”*.

Por lo tanto, la entidad considera que la ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente que se presentan sin el pago total de la obligación, corresponde a un mecanismo de política tributaria, razonable y proporcionada que busca garantizar el recaudo de las retenciones practicadas a otros contribuyentes. Lo anterior, sin que implique un desconocimiento de los principios constitucionales del sistema tributario, ni de otros derechos fundamentales.

4.4. Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público, por intermedio de apoderada, solicitó declarar ajustado a la Constitución el primer inciso del artículo 15 de la Ley 1430 de 2010, por medio del cual se adiciona el artículo 580-1 del Estatuto Tributario.

La entidad indicó que la ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin el pago total de la obligación, derivada del artículo 15 de la Ley 1430 de 2010 no es una sanción sino una consecuencia jurídica. Así, para que esta proceda basta con comparar el monto declarado por el mismo contribuyente con aquel que él paga. Por esa razón, no se realiza un análisis de fondo ni consideraciones sustanciales, por lo que no puede tenerse como una sanción. Es así, como la exigencia del pago total de la obligación constituye un requisito de eficacia de la declaración de retención en la fuente.

La interviniente también resaltó que la Corte Constitucional, por medio de la sentencia C-883 de 2011, estableció que el legislador tiene la posibilidad de imponer consecuencias jurídicas sobre actos de los particulares que, como la ineficacia, operen de pleno derecho y requieran sólo de la verificación de aspectos formales. Así el legislador tiene la facultad de regular la producción o carencia de efectos jurídicos de las declaraciones tributarias.

La entidad sostiene que el artículo demandado busca que el particular cumpla con su deber de declarar y pagar la retención en la fuente de manera completa y oportuna, con el fin de proteger el principio de eficiencia tributaria, y así, por medio de esa figura, garantizarle al Estado un flujo constante de recursos. No obstante, este objetivo podría verse obstaculizado si el contribuyente no entrega los dineros dentro de los términos establecidos. Lo anterior es soportado por la sentencia C-883 de 2011 que señala que *“estas retenciones permiten que el Estado perciba un flujo relativamente constante de ingresos fiscales, lo cual le permite a las autoridades no sólo racionalizar sus políticas de gasto sino además garantizar la continuidad de la prestación de los servicios públicos”*.

Consecuentemente, dado que los recursos obtenidos por el contribuyente como objeto de la retención en la fuente no ingresan en ningún momento a su patrimonio, este debe pagar la totalidad de su obligación sin ninguna dilación. Por lo tanto, incumplir con la obligación de consignar al Estado las sumas recaudadas en su nombre, el agente retenedor no es tenido como deudor, sino que su conducta se toma como el desconocer de los deberes que se derivan de la función pública que ejerce.

4.5. Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Colombia.

El Decano encargado de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional solicitó declarar la exequibilidad del primer inciso del artículo 15 de la Ley 1430 de 2010, por medio del cual se adiciona el artículo 580-1 del Estatuto Tributario.

En su escrito, el señor Decano señala que la retención en la fuente es un mecanismo que busca conseguir gradualmente el recaudo de impuestos dentro del mismo ejercicio gravable en que se causen. Siendo así un medio que asegura el recaudo de tributos y que garantiza la celeridad de este proceso. Añade que la retención en la fuente ha sido considerada por la jurisprudencia constitucional como un cobro anticipado de tributos que no vulnera los principios constitucionales de irretroactividad y periodicidad tributaria. Por lo tanto, responde al principio de eficiencia tributaria, pues es una herramienta usada para evitar la evasión de impuestos.

Consecuentemente, el académico considera que la norma demandada no atenta contra la Constitución, pues la figura introducida en el artículo bajo examen facilita la erradicación del uso indebido de los recursos públicos por parte de los agentes de retención. Del mismo modo, considera que la norma previene que se produzcan causas injustificadas de mora en el pago de las retenciones. Además, el interviniente indica que los tributos no fueron diseñados para proveer sustento a los agentes de retención. Por el contrario, son recursos públicos que ciertas personas de derecho privado deben recolectar para luego entregar ese dinero al Estado.

Por otra parte, el representante de la Facultad también sostiene que la norma acusada no habla de tributos, sino de un sistema tributario enfocado únicamente al recaudo anticipado de impuestos. Por esta misma razón, argumenta que es inadmisibles que se produzca morosidad en el pago de los dineros recaudados. En ese sentido, es viable que se introduzcan medidas de seguimiento y sanción a los agentes retenedores que pretenden financiar su operación con recursos públicos.

Así las cosas, el interviniente considera que no existe una violación al debido proceso, buena fe ni a los principios de equidad, eficiencia y progresividad de las leyes tributarias. Lo anterior dado que no se está afectando dineros propios de los agentes de retención, sino que las medidas solamente están encaminadas hacia recursos públicos que ellos, en calidad de la función pública que ostentan, deben administrar temporalmente.

4.6. Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

La Presidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT) solicitó declarar la inconstitucionalidad del primer inciso del artículo 15 de la Ley 1430 de 2010, por medio del cual se adiciona el artículo 580-1 del Estatuto Tributario.

En su escrito, la interviniente señaló que la obligación de retener en la fuente no siempre surge con el pago sino con el abono en la cuenta y, en algunos casos, por los ingresos causados a favor del agente retenedor. Por esto, el agente retenedor

solo tendrá los recursos públicos en su poder cuando se produzca un pago a un tercero y se practique la retención en la fuente sobre ese monto; en esta situación habrá una apropiación indebida de recursos públicos. Este no es el caso cuando la retención no se ha practicado ya que solamente se ha presentado una simple causación contable, sin que haya habido un ingreso efectivo de recursos o un pago a terceros.

Adicionalmente, el ICDT señala que el Código Penal sanciona al agente retenedor que no transfiera los dineros recaudados al Estado. Así, las declaraciones de retención en la fuente cuentan con una protección especial del Estado, tanto de orden tributario como penal. Esto debe ser tenido en cuenta a la hora de estudiar la inconstitucionalidad de la norma, ya que la sanción impuesta en ella no es la misma que para otras declaraciones que no implican traslados de dinero.

Por otra parte, la interviniente considera que la medida introducida por la norma demandada constituye una aplicación de la responsabilidad objetiva, pues no se tiene en cuenta la conducta del agente retenedor. Frente a esto, la Corte Constitucional se ha pronunciado y ha limitado este tipo de responsabilidad en ciertos casos, estableciendo que no se deben desconocer los principios del debido proceso y de la presunción de inocencia.

El interviniente señala que en este caso existe una tensión entre el principio de derecho de defensa, consagrado en el artículo 29 de la Constitución, y el principio de eficiencia tributaria, derivado del artículo 363 superior. A juicio del ICDT, esta tensión debe resolverse a favor del principio de debido proceso teniendo en cuenta que es una orientación de todas las actuaciones judiciales y administrativas dentro del Estado Social de Derecho. Adicionalmente, a través de este principio se garantiza la seguridad jurídica, la publicidad de las decisiones, la libertad probatoria, el derecho de contradicción y la presunción de inocencia. De esta forma, se citan las sentencias C-844 de 1999, C-1414 de 2000, C-1441 de 2001 y C-546 de 2005 que reconocen la supremacía de los principios y derechos fundamentales sobre la eficiencia tributaria.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN.

En concepto 5836 del 8 de octubre de 2014, el señor Procurador General de la Nación solicitó a la Corte declarar inexecutable la expresión “*sin necesidad de acto administrativo que así lo declare*” contenida en el primer inciso del artículo 580-1 del Estatuto Tributario. Del mismo modo, solicitó declarar la exequibilidad condicionada de la expresión “*las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total no producirán efecto legal alguno*” contenida en la misma norma, bajo el entendido de que las sanciones tributarias corren desde el momento en que debió hacerse el pago total de la declaración en cuestión, de acuerdo con el calendario tributario que resulte aplicable.

El Ministerio Público considera que dado que no se requiere de acto administrativo para declarar la ineficacia de la declaración presentada sin el pago

total de la obligación, esta debe ser considerada como una presunción de derecho que no admite prueba en contrario. Es decir que no es posible contradecir la actuación de la entidad tributaria, ni que ésta ofrezca justificación por su actuar. Además, señala la Procuraduría que la ineficacia de pleno derecho tiene la posibilidad de constituirse como prueba para un eventual proceso penal por la comisión del delito de omisión de agente retenedor incluido en el artículo 402 del Código Penal.

Adicionalmente, el Ministerio Público considera que la forma como está concebida la ineficacia implica, implícitamente, la posibilidad del ejercicio de un poder ilimitado por parte del Gobierno. Esta situación podría llegar a derivarse en su utilización con fines de persecución política, económica o social en cuanto se podría llevar a la ruina o a prisión a cualquier persona implicada.

Por lo expuesto, establecer la ineficacia absoluta de las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin el pago total de las obligaciones, sin que sea necesario que se emita un acto administrativo que así lo declare, constituye una presunción de derecho que vulnera el debido proceso y el derecho de defensa de las personas implicadas. Lo anterior teniendo en cuenta que el debido proceso debe aplicarse a todas las actuaciones judiciales y administrativas, como lo ordena la Constitución. Por lo tanto, la garantía de que nadie puede ser sancionado o juzgado sino de acuerdo a las formas propias de cada proceso administrativo o judicial no es respetada por la norma demandada.

Así las cosas, en el sentir de la Procuraduría para garantizar el debido proceso en relación con la determinación de la ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin el pago total de la obligación, debe aplicarse el procedimiento establecido en el Estatuto Tributario. Este proceso inicia con el emplazamiento para corregir, continúa con el requerimiento especial al respecto, finaliza con la liquidación oficial correspondiente, y además permite que el sancionado presente recurso de reconsideración. Incluso, el Ministerio Público señala que este era el procedimiento que se seguía antes de la vigencia de la norma demandada.

Por consiguiente, la Procuraduría considera que lo previsto en el artículo 580-1 del Estatuto Tributario, en relación a la no necesidad de emitir un acto administrativo que declare la ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total es inconstitucional. Adicionalmente señala que la constitucionalidad de la expresión “*las declaraciones de retención en la fuente sin pago total no producirán efecto legal alguno*”, debe ser entendida bajo el supuesto de que las sanciones tributarias empiecen a correr desde el momento mismo en que debió hacerse el pago total de la declaración de retención en la fuente de acuerdo con el calendario tributario aplicable.

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

A. Competencia

Esta Corporación es competente para conocer de la presente demanda, de conformidad con lo previsto en el artículo 241 numeral 4° de la Constitución, puesto que las disposiciones acusadas hacen parte de una Ley de la República.

B. Identificación de los asuntos bajo revisión y planteamiento de los problemas jurídicos

1. El demandante solicita que se declare la inexequibilidad de la norma demandada. Califica la ineficacia de la declaración de retención en la fuente por falta de pago total establecida en la norma como una sanción en sí misma. Considera que el legislador no puede sancionar al agente retenedor por el incumplimiento de la obligación de declarar la retención en la fuente, al margen de que haya presentado o no la declaración, por la simple falta de pago total de las sumas retenidas, pues la obligación de declarar y de pagar son distintas. Este cargo plantea el siguiente problema jurídico:

¿Se vulnera el derecho al debido proceso administrativo si el legislador dispone que el pago total de las sumas retenidas por los agentes retenedores es una condición de eficacia de la declaración de retención en la fuente?

2. Para entrar a resolver el problema del pago como requisito de eficacia de la declaración de retención en la fuente, la Corte debe entrar a abordar los siguientes temas. En primer lugar, debe abordar la naturaleza y efectos de la ineficacia de los actos jurídicos, analizando si la misma constituye una sanción, y si de ella se deriva alguna forma de responsabilidad objetiva. Posteriormente, la Corte entrará a caracterizar la naturaleza de las obligaciones tributarias involucradas, específicamente la obligación de declarar y la obligación de pagar, resaltando la naturaleza específica que tiene la obligación de pagar las sumas retenidas en la fuente por los agentes retenedores. Finalmente, la Corte debe analizar si la ineficacia de la declaración de retención por falta de pago total vulnera los principios de tipicidad y proporcionalidad en materia de derecho administrativo sancionador. Finalmente, la Corte se referirá al cargo según el cual como se entiende que la declaración no ha sido presentada, la multa por extemporaneidad se calcula sobre la totalidad del monto declarado, al margen de que el agente retenedor haya pagado parcialmente los valores retenidos, y ello resulta desproporcionado, y por tanto, contrario a los principios de equidad y progresividad en materia tributaria.

3. Por otra parte, el demandante aduce que la administración no puede imponer la sanción de ineficacia de la declaración de retención en la fuente sin expedir un acto administrativo debidamente motivado. Al hacerlo, el legislador está vulnerando el debido proceso de los agentes retenedores, pues al no existir un acto administrativo debidamente motivado que establezca la ineficacia de la declaración, no pueden defenderse ni en la vía gubernativa ni en la judicial. A su turno, este argumento plantea el siguiente problema jurídico:

¿Es contrario al derecho al debido proceso que el legislador disponga que la declaración de retención en la fuente es ineficaz sin necesidad de que la administración deba expedir un acto administrativo que así lo establezca?

4. Para entrar a resolver el problema de la ausencia de un acto administrativo que declare la ineficacia de la declaración presentada sin pago total es necesario establecer qué oportunidades procesales tiene el agente retenedor para oponerse a la imposición de una sanción derivada de la ineficacia por falta de pago total de las sumas retenidas, y si éstas son adecuadas y suficientes. Para ello es necesario hacer de antemano cuál es la finalidad de la norma. Con ese objetivo, la Corte hará un breve recuento de los antecedentes de la norma demandada. Posteriormente, se referirá a los alcances del derecho al debido proceso en materia de derecho administrativo sancionador y a su relación con el principio de publicidad de la función pública, analizando si la norma plantea restricciones o limitaciones a los mismos, desde el punto de vista de las diversas hipótesis fácticas planteadas por la norma, y en caso de que la norma esté efectivamente imponiendo restricciones a los agentes retenedores, debe establecer si las mismas son razonables y proporcionales.

C. El pago total de las sumas retenidas en la fuente como requisito de eficacia de la declaración de retención

Naturaleza y efectos de la ineficacia de los actos jurídicos

5. El demandante parte de la premisa según la cual la ineficacia de la declaración de retención constituye una sanción que impone el legislador al agente retenedor que la presenta sin el pago total del valor declarado. Por su parte, algunos de los intervinientes señalan que no se trata de una sanción. Así, por ejemplo, el director del Centro de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia argumenta que la ineficacia es una consecuencia jurídica atribuida por el legislador en determinados casos. Para establecer si efectivamente se trata de una sanción, es necesario, en primer lugar, precisar el concepto de ineficacia. Posteriormente, debe la Corte dilucidar si la ineficacia puede entenderse como una sanción.

6. En términos generales, la ineficacia es un atributo o característica de determinados hechos, actos, o normas, según la cual estas no son susceptibles de producir efectos. Sin embargo, es necesario distinguir entre dos tipos distintos de ineficacia: la ineficacia de hecho, y la ineficacia jurídica. Así, puede decirse que una norma jurídica es ineficaz de hecho cuando se presentan los presupuestos de hecho que deberían dar lugar a la consecuencia normativa respectiva, pero ésta última no se cumple. En esta situación estamos hablando de una ineficacia de hecho de la norma jurídica, la cual no es más que un dato empírico, una observación que describe un determinado estado de cosas. Esta situación, sin embargo, es distinta de aquella en que la misma norma jurídica establece la ineficacia como una consecuencia jurídica. La última parte del supuesto de que el

acto o hecho debería, en principio, producir determinados efectos jurídicos. Sin embargo, por una razón u otra, la norma misma dispone que, a pesar de la ocurrencia del presupuesto fáctico contemplado en la norma, no se desprenda de éste la consecuencia jurídica prevista como regla general. Aquí estamos frente a una ineficacia jurídica, es decir, una consecuencia establecida por el mismo ordenamiento jurídico como un deber ser, y no frente a una simple observación descriptiva de la realidad.

7. La norma demandada dispone que las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total no producirán efecto alguno. La presentación de las declaraciones de retención en la fuente constituye una obligación tributaria en cabeza de quienes conforme a las normas tributarias son agentes retenedores. Por lo tanto, debe entenderse que cuando dicha declaración no se presenta con el pago, se entiende que el agente retenedor no ha cumplido con su obligación. Es decir, para que se entienda que los sujetos de la norma cumplieron con su obligación de declarar la retención en la fuente debieron haberla presentado con el pago total de las sumas declaradas. En otras palabras, la norma demandada está estableciendo que el pago constituye una condición necesaria para el adecuado cumplimiento de la obligación tributaria de declarar. El pago es, entonces, una condición concomitante con la obligación de declarar la retención en la fuente.

8. El establecimiento de requisitos o condiciones concomitantes, que deben satisfacer los sujetos pasivos en el cumplimiento de de sus obligaciones tributarias, no constituye una sanción ni puede equipararse a ella. Estas condiciones simplemente determinan las circunstancias de tiempo, modo y lugar en que se deben cumplir tales obligaciones. Las sanciones, por el contrario, suponen obligaciones secundarias que resultan exigibles, no en el momento en que se cumple la obligación tributaria, sino en un momento posterior, una vez se ha configurado el incumplimiento, pues precisamente son consecuencia de la inobservancia de deberes u obligaciones tributarias principales.

Presunto carácter sancionatorio de la ineficacia

9. La interpretación del demandante según la cual la ineficacia constituye una sanción puede provenir de la manera como está redactada la norma. La disposición demandada no se encuentra redactada como una condición para que se entienda cumplida la obligación de declarar. Es decir, la norma no está definiendo cuál es el alcance de la obligación tributaria formal de declarar, sino que establece la consecuencia por el incumplimiento de dicha condición. Así, el artículo establece la ineficacia como consecuencia jurídica de una hipótesis fáctica negativa, que es la falta de pago total de las sumas declaradas. Esto corresponde a lo que H.L.A. Hart llamó “órdenes coercitivos”, que no constituyen imperativos dirigidos a los agentes retenedores sino a los operadores jurídicos, y sólo regulan la conducta aquellos de manera indirecta.¹ Sin embargo, la estrategia de redacción de la norma utilizada por el legislador no cambia su efecto normativo, que es el de

¹ Hart, H.L.A. 1963. *El Concepto de Derecho*. Abeledo Perrot.

establecer que el pago es una condición concomitante a la obligación de declarar, no una sanción.

10. Para ilustrar mejor la diferencia entre las condiciones concomitantes y las sanciones, resulta útil plantear las hipótesis fácticas en que se puede encontrar el agente retenedor. Un agente retenedor puede presentar su declaración de retención a tiempo, pero sin realizar el pago respectivo. Sin embargo, por esta sola razón no puede afirmarse que dicho agente esté sujeto a las sanciones por extemporaneidad, ni a los intereses de mora. En esa medida, la administración no podría imponerle sanción alguna, a pesar de que haya presentado una declaración que a la luz de la disposición demandada resulta ineficaz por falta de pago total. Para que ello sea así, para que la administración pueda imponerle una sanción por extemporaneidad a dicho agente, es necesario que se cumpla el plazo que establece la ley para el cumplimiento de las respectivas obligaciones tributarias. Si el agente retenedor presenta nuevamente la declaración con el pago total de las sumas declaradas dentro de dicho plazo, no estará obligado a pagar la multa por extemporaneidad, ni los intereses de mora, pues ni la declaración es extemporánea, ni se ha incurrido en la mora. Por el contrario, si el agente retenedor paga una vez se ha vencido el plazo, la administración sí puede imponerle una multa por la extemporaneidad de la declaración, y cobrarle los intereses de mora a que haya lugar. Sin embargo, la multa que podría acarrearle presentar la declaración sin el pago se deriva del hecho de no haberla presentado con el cumplimiento de todos los requisitos exigidos en la ley, y dentro de los plazos establecidos. Por ello es que la administración no puede imponerle al sujeto pasivo de la obligación tributaria una sanción mientras todavía se encuentre dentro del plazo para declarar y pagar. En este sentido, es necesario concluir que la ineficacia de la declaración por el no pago total de las sumas declaradas no constituye en sí misma una sanción. Por el contrario, el pago constituye una condición necesaria para que se entienda que la declaración produce efectos jurídicos.

Naturaleza de las obligaciones tributarias de los agentes retenedores

Ahora bien, habiendo aclarado que el pago es una condición de eficacia de la obligación de declaración de retención en la fuente, y que la ineficacia no es una sanción, le corresponde a la Corte determinar si es constitucional que el legislador exija el pago total de las sumas retenidas como condición de eficacia de la obligación de declarar.

11. En múltiples decisiones la Corte ha sostenido que el legislador cuenta con un amplio margen de configuración no sólo para fijar los distintos elementos del tributo, e imponer obligaciones tributarias formales y sustantivas, sino para disponer la manera de hacer el recaudo. El fundamento constitucional de dicha amplitud en cabeza del legislador se encuentra en el principio de eficiencia tributaria consagrado en el artículo 363 de la Carta, que a su vez constituye un principio orgánico e instrumental de dos principios fundamentales del Estado, el

principio de igualdad establecido en el artículo 13 de la Carta, y el del Estado social de derecho consagrado en el artículo 1º.

12. Con fundamento en este amplio margen de configuración la Corte ha declarado, entre otras, la exequibilidad de normas que buscan impedir que el precio en las escrituras de compraventa de inmuebles se declare por debajo de los precios reales. En la Sentencia C-015 de 1993 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz), la Corte fundamentó su decisión con base en los siguientes argumentos:

*“El principio de **prevalencia del derecho sustancial**, consagrado en el artículo 228 de la CP, no puede ser ajeno al sistema tributario, máxime cuando éste se funda expresamente en los principios de **equidad, eficiencia y progresividad** (CP art 363), de cuyo inalcanzable si se eleva la mera forma a criterio único y condicionante de la determinación, exigibilidad y pago de la obligación fiscal. En fin, el sistema tributario en el **Estado social de derecho** es el efecto agregado de la **solidaridad** de las personas, valor constitucional fundante (CP art. 1), que impone a las autoridades la misión de **asegurar el cumplimiento de los deberes sociales de los particulares** (CP art. 2). La efectividad del deber social de toda persona de **"contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de concepto de justicia y equidad"**, abona el criterio de privilegiar en esta materia la sustancia sobre la forma.”*

13. Por su parte, estos mismos fundamentos le han servido para declarar la exequibilidad de las normas que establecen formas de cobro anticipado de tributos, como la retención en la fuente, frente a cargos según los cuales esta forma de cobro podría vulnerar el principio de equidad, por ser previos al hecho generador del tributo. En la Sentencia C-445 de 1995 (M.P. Alejandro Martínez Caballero), la Corte dijo:

“5- La ley tributaria ordena, en determinados casos, el abono anticipado de ciertos tributos. Así, de un lado, y con el fin de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto a la renta y complementarios, la ley autoriza la retención en la fuente de ciertos cobros y abonos, los cuales serán considerados como buena cuenta o anticipo del pago del respectivo tributo (Cf arts 365 y ss del decreto 624 de 1989). De esa manera, la ley pretende que en forma gradual el impuesto se recaude, en lo posible, en el mismo ejercicio gravable en que se cause. De otro lado, la ley tributaria también establece que los contribuyentes del impuesto a la renta deberán abonar un determinado porcentaje de su liquidación privada a título de anticipo del impuesto de renta del año siguiente gravable (Art. 807 ibidem).”

Posteriormente prosigue al Corte:

“6- La Corte considera que el examen de estos modos de extinción anticipada de la obligación tributaria debe hacerse a la luz de los principios constitucionales que gobiernan el sistema fiscal, y en particular, del principio de eficiencia, pues la efectividad de los derechos de las personas es uno de los principios esenciales del Estado social de derecho, que orienta además la actividad de la Administración (CP arts. 1º, 2º y 209). La función de las autoridades es no sólo proclamar los derechos fundamentales sino, y tal vez sobre todo, hacer efectivos esos derechos en la vida cotidiana de las personas. Sólo de esa manera se puede lograr que la igualdad entre las personas sea real y efectiva (CP art. 13º). Ahora bien, para poder desarrollar sus actividades, cumplir sus fines y realizar los valores que encarna el ordenamiento constitucional, las autoridades públicas requieren permanentemente de recursos, puesto que no sólo ciertas necesidades sólo pueden ser satisfechas mediante prestaciones públicas sino que, además, muchos de los derechos fundamentales que en apariencia implican un deber estatal de simple abstención -los llamados derechos humanos de primera generación o derechos civiles y políticos- en la práctica requieren también intervenciones constantes del Estado. En efecto, el goce de estos derechos por las personas requiere, por ejemplo, una eficaz administración de justicia y una diligente labor de la Fuerza Pública, a fin de que se garantice una convivencia pacífica entre los colombianos.”

14. Del mismo modo, en relación con el tema de la presente sentencia, es importante recordar que la Corte ha avalado en diversas oportunidades la potestad específica que tiene el legislador para imponerles a los sujetos pasivos de las diversas obligaciones tributarias condiciones específicas al momento de cumplir sus obligaciones formales. En particular, la Corte se ha referido a la posibilidad que tiene el legislador para considerar como no presentada una declaración que adolece de determinadas falencias, a pesar de que el contribuyente haya presentado una declaración tributaria con todos los demás requisitos. En la Sentencia C-690 de 1996 (M.P. Alejandro Martínez Caballero), la Corte estudió dos de las condiciones para que se entienda presentada la declaración tributaria de acuerdo con lo dispuesto en los literales a) y d) del artículo 580 del Estatuto Tributario. Según las normas estudiadas por la Corte en aquella ocasión no se entenderá presentada la declaración tributaria cuando el declarante no la firme, o cuando no la presente en los lugares señalados para el efecto. En dicha ocasión, el cargo también se refería a una presunta violación del derecho al debido proceso contemplado en el artículo 29, y al principio de la buena fe, establecido en el artículo 83 superior. La Corte dijo:

“Ahora bien, para esta Corporación resulta claro que el legislador en ejercicio de la potestad constitucional de imponer la colaboración de los coasociados con la administración tributaria, se encuentra indiscutiblemente autorizado para regular deberes tributarios materiales y formales que constriñen la esfera jurídica de los

derechos individuales, de tal forma que resulta legítimo que el legislador regule la manera como se debe cumplir una determinada obligación tributaria.”

Más adelante, la Corte establece explícitamente que como consecuencia de esta potestad el legislador puede imponer requisitos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Dice la Corte:

“La rama legislativa puede entonces señalar los requisitos necesarios para el cabal cumplimiento del deber constitucional de tributar, tales como los establecidos por las normas que se demandan. Y puede igualmente la ley consagrar las sanciones para quienes incumplan esos deberes tributarios, que tienen claro sustento constitucional (CP art. 95 ord 9º) pues es ‘lógico que el ordenamiento dote a las autoridades de instrumentos que permitan hacer exigible a los particulares esa obligación constitucional, de cuyo cumplimiento depende la eficacia misma del Estado social de derecho’²²”

15. Posteriormente, en Sentencia C-884 de 1999 (M.P. Fabio Morón Díaz) la Corte estudió otros de los requisitos para que la declaración tributaria se entienda presentada, establecidos en los literales b) y c) del artículo 580 del Estatuto Tributario. En aquella ocasión estudió los requisitos según los cuales se entiende que la declaración no ha sido presentada si el declarante no está debidamente identificado, o cuando la declaración no contiene los factores para identificar las bases gravables. En dicha oportunidad, como ahora, el cargo de inconstitucionalidad consistía en que la imposición de ciertas condiciones para que la declaración se entendiera debidamente presentada vulneraba el derecho al debido proceso y al principio de buena fe. La Corte resumió el cargo del demandante en aquella oportunidad, diciendo

“Para el demandante, en síntesis, los artículos 580 y 650-1 del estatuto Tributario son inexecutable, por cuanto al autorizar a la Administración de Impuestos para sancionar a los contribuyentes que no suministren correctamente la información fiscal, con la sanción de no tener por presentada la declaración tributaria, sin mediar procedimiento alguno en que se desvirtúe su buena fe y se demuestre la intención de perjudicar el erario público vulneran las garantías establecidas en los artículos 29 (debido proceso) 83 (presunción de buena fe) 95-9 (justicia y equidad de la tributación), 209 (principio de la función administrativa) y 228 (prevalencia del derecho sustancial) de la Carta Política.”

²²Sentencia C-597/96. MP Alejandro Martínez Caballero. Fundamento Jurídico No 9.

Para fundamentar su decisión, la Corte sostuvo que la información requerida por el legislador para que se entienda presentada la declaración tributaria es un medio para que la administración posea la información necesaria para garantizar el principio de eficacia tributaria, que a su turno permite la realización de una serie de objetivos constitucionales. Dijo entonces:

“Para la Corte, es claro que la información tributaria es el medio por el cual la Administración puede controlar el cumplimiento de los deberes ciudadanos para con el fisco y por ende, obtener el real recaudo de los dineros provenientes del pago de los impuestos, tasas y contribuciones, con los cuales se atiende el funcionamiento del aparato estatal y la satisfacción de las necesidades públicas, por lo que, la obligación formal de los contribuyentes, de suministrar a la Administración de Impuestos, la información de naturaleza fiscal que ésta requiera para el cumplimiento de sus funciones, deriva de la potestad impositiva del Estado y del consiguiente deber de tributación, los cuales se fundamentan en los artículos superiores 150-12, 338 y 363 en concordancia con el 95-9 ibídem.”

Ahora bien, habiendo establecido que el legislador puede imponer condiciones para que se entienda cumplida la obligación tributaria formal de declarar, es necesario precisar, específicamente, si el legislador violó los artículos 29 y 83 de la Carta al disponer que la obligación de pagar las sumas declaradas como retenidas es una condición para la eficacia de la obligación de declarar la retención en la fuente.

El demandante alega que la disposición demandada es violatoria del derecho al debido proceso por dos motivos principales: porque establece una responsabilidad objetiva, y por la falta de correspondencia y de proporcionalidad entre la conducta del agente retenedor de no pagar totalmente, y la consecuencia que de ella se deriva, cual es la ineficacia de la declaración de retención.

Ineficacia y responsabilidad objetiva

16. Desde sus inicios la Corte Constitucional ha acogido la tipología establecida en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, que clasificó el derecho sancionador en cinco tipos distintos, diciendo que, en todos ellos resultan aplicables las garantías propias del derecho penal, aun cuando lo son en forma atenuada y más flexible.³ En la Sentencia C-597 de 1996 (M.P. Alejandro Martínez Caballero), la Corte declaró exequibles una serie de normas integradas al Estatuto Tributario que imponen sanciones a contadores públicos que incurren

³ Sentencia 51 de 14 de abril de 1983. MP Manuel Gaona Cruz. Acogiendo dichos criterios, ver Sentencias C-214 de 1994 (M.P. Antonio Barrera Carbonell), y C-597 de 1996 (M.P. Alejandro Martínez Caballero). En ésta última dijo: “Esta Corporación ha aceptado entonces el criterio adelantado por la Corte Suprema de Justicia, cuando ejercía la guarda de la Constitución, según el cual el derecho sancionador del Estado es una disciplina compleja pues recubre, como género, al menos cinco especies, a saber: el derecho penal delictivo, el derecho contravencional, el derecho disciplinario, el derecho correccional y el derecho de punición por indignidad política o ‘impeachment’.”

determinadas conductas sancionables en materias tributarias y contables. La Corte dijo al respecto:

“Sin embargo, ello no quiere decir que esa potestad sancionadora no tenga límites, pues en múltiples oportunidades esta Corporación ha establecido que los principios del derecho penal -como forma paradigmática de control de la potestad punitiva- se aplican, con ciertos matices, a toda las formas de actividad sancionadora del Estado.”

17. Con todo, esta Corporación aclaró posteriormente en dicha sentencia que, debido a que el derecho penal toca bienes jurídicos que no están en juego en otros tipos de derecho sancionador, las garantías en estos otros tipos son más flexibles:

“Ahora bien, lo anterior no significa que los principios del derecho penal se aplican exactamente de la misma forma en todos los ámbitos en donde se manifiesta el poder sancionador del Estado, ya que entre el derecho penal y los otros derechos sancionadores existen diferencias que no pueden ser desestimadas. Así, el derecho penal no sólo afecta un derecho tan fundamental como la libertad sino que además sus mandatos se dirigen a todas las personas, por lo cual es natural que en ese campo se apliquen con máximo rigor las garantías del debido proceso. En cambio, otros derechos sancionadores no sólo no afectan la libertad física, pues se imponen otro tipo de sanciones, sino que además sus normas operan en ámbitos específicos, ya que se aplican a personas que están sometidas a una sujeción especial -como los servidores públicos- o a profesionales que tienen determinados deberes especiales, como médicos, abogados o contadores. En estos casos, la Corte ha reconocido que los principios del debido proceso se siguen aplicando pero pueden operar con una cierta flexibilidad en relación con el derecho penal.”

18. En virtud de esta aplicación atenuada de los principios del derecho penal a los otros tipos de derecho sancionatorio, incluido el derecho administrativo sancionador, la Corte en sus comienzos consideró que en materia tributaria no resulta admisible la imposición de sanciones con fundamento en una responsabilidad objetiva. Sin embargo, la Corte también advirtió desde aquel entonces la importancia de no asumir que una disposición está consagrando una forma de responsabilidad objetiva porque no dispone expresamente que la conducta deba ser cuplable. Por el contrario, la Corte ha observado que en dichos casos es indispensable que las normas que configuran el régimen sancionatorio no se interpreten de manera aislada sino de manera sistemática. Al respecto dijo:

*“La Corte coincide con el actor en que en Colombia, conforme al principio de dignidad humana y de culpabilidad acogidos por la Carta (CP arts 1º y 29), está proscrita toda forma de responsabilidad objetiva en materia sancionadora. Sin embargo, **ello no significa***

que ese artículo sea inconstitucional por no establecer de manera expresa que la conducta de estos profesionales debe ser culpable, pues esa disposición debe ser interpretada en consonancia con las normas que regulan la materia sancionadora, por lo cual se entiende que no se puede sancionar a los contadores, revisores o auditores por el sólo hecho objetivo de producir el resultado descrito.” (resaltado fuera de texto original).

Por las mismas razones, el argumento tampoco resulta de recibo en el presente caso. En primer lugar, porque como ya se dijo la ineficacia no constituye una sanción, ni está definiendo la forma de responsabilidad del sujeto pasivo de la obligación tributaria, ni delimitando los elementos constitutivos de tal responsabilidad. Más específicamente, la disposición demandada no regula las causales por las cuales los agentes retenedores se pueden o no exonerar de su responsabilidad cuando presentan la declaración de retención sin pago total. Los aspectos atinentes al alcance de la responsabilidad del sujeto pasivo en relación con las distintas obligaciones tributarias y los distintos tributos están regulados en los capítulos del Estatuto Tributario (arts. 637-843), y las normas que los complementan y modifican. Estas son las normas que regulan de manera integral las competencias y funciones de la administración de impuestos, las faltas y sanciones que puede imponer, los procedimientos sancionatorios, así como los recursos y excepciones que los administrados pueden interponer dentro del procedimiento sancionatorio que les siga la administración.

19. Para que se pudiera aseverar que la norma está estableciendo una responsabilidad objetiva sería necesario no solamente que se estuviera imponiendo un deber de resultado, sino que la norma determinara que su incumplimiento no es susceptible de exoneración por circunstancias subjetivas predicables del obligado. Es decir, que verdaderamente se estuviera regulando la responsabilidad. Sin embargo, la disposición demandada no se refiere a la inadmisibilidad de ciertas causales de exoneración de responsabilidad en el cumplimiento de la obligación, ni a la pertinencia o no de la voluntad y las circunstancias subjetivas del agente retenedor, ni al papel que cumplen la culpa o el dolo. La disposición demandada sólo está estableciendo una condición necesaria – el pago total- para el cumplimiento de una obligación –declarar la retención en la fuente-. Si bien es cierto que el pago total constituye una condición, que a su vez es una obligación de resultado y no de medio, no por ello puede afirmarse que está estableciendo una responsabilidad objetiva. En otras palabras, se reitera, la disposición está estableciendo una condición para el cumplimiento de una obligación, no un tipo de responsabilidad. Por lo tanto, desde este punto de vista, el cargo por violación del artículo 29 de la Constitución no puede prosperar.

Ineficacia de la declaración de retención por falta de pago total: proporcionalidad y correspondencia

20. Ahora bien, por otra parte, el demandante aduce que la norma demandada es violatoria del artículo 29 porque la obligación formal de declarar la retención

en la fuente es distinta a la obligación sustancial de pagarla. En la medida en que se trata de obligaciones diferentes, el legislador no puede exigirle a los agentes retenedores que paguen las sumas declaradas como condición para que se entienda cumplida la obligación de declarar. Al fin y al cabo, con ello se estaría facultando a la administración para imponer sanciones por extemporaneidad de la declaración al margen de que el agente hubiera o no presentado la declaración. No existiría, desde este punto de vista, una correspondencia entre la conducta del agente y la sanción que se le imputa.

21. Sin duda, la obligación de declarar y la de pagar los impuestos retenidos son dos obligaciones tributarias diferentes. La obligación de declarar es una obligación formal, que se impone a los contribuyentes, a los agentes retenedores, y a los recaudadores, para que sean ellos quienes le informen a la administración de todos los elementos necesarios para el recaudo. Esta obligación de presentar declaraciones tributarias es una carga que, no sólo resulta admisible sino que es necesaria desde el punto de vista constitucional. El recaudo resultaría imposible de realizar si la administración tuviera que generar por sí misma la información necesaria para determinar los alcances de las obligaciones tributarias sustanciales de los contribuyentes. En esa medida, el legislador cuenta con un amplio margen de discrecionalidad para configurar esta obligación formal, puesto que la efectividad del recaudo depende de su adecuada configuración. De tal modo, cualquier limitación que se le imponga a la potestad del legislador para configurar la manera como se deben ejecutar las obligaciones tributarias formales sería poner en riesgo la capacidad de recaudo de la administración de impuestos.

22. Ahora bien, en el presente caso la obligación de declarar recae sobre los impuestos que han retenido en la fuente los agentes que, conforme a la ley, deben cumplir esta responsabilidad. El mecanismo de retención en la fuente constituye una forma de cobro anticipado de impuestos. Como lo ha sostenido esta Corporación desde sus inicios, tal forma de recaudo anticipado de los impuestos persigue un objetivo legítimo desde el punto de vista constitucional. Tal objetivo consiste en permitirle al Estado tener una fuente continua de ingresos durante todo el año para sufragar todos los gastos del Estado. De lo contrario, el Estado tendría necesidad de esperar a la terminación del respectivo año fiscal para que las obligaciones tributarias se hicieran exigibles, para luego cobrarlas directamente a los contribuyentes. La liquidez del Estado durante el transcurso de la respectiva vigencia fiscal depende en una medida significativa del pago oportuno de las sumas que los agentes retenedores cobran por anticipado a los contribuyentes, y que se retienen ellos mismos sobre sus ingresos.

23. Con todo, es necesario tener en cuenta que la obligación de pagar las sumas retenidas por parte de los agentes retenedores no es la misma obligación de pagar los impuestos que tienen los contribuyentes. La obligación de pagar que resulta exigible de los agentes retenedores se refiere a una obligación propia del desarrollo de una función pública que la ley les encomienda, que es la de retener para el fisco los impuestos pagados en la fuente por tales contribuyentes. De tal modo, el fundamento constitucional de dicha obligación no es el contemplado en

el numeral 9º del artículo 95 de la Constitución, según el cual es deber de las personas y de los ciudadanos “[c]ontribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.” Por el contrario, su fundamento constitucional se encuentra, por una parte, en el principio de eficiencia tributaria, contemplado en el artículo 363 de la Carta, y en el artículo 210 constitucionanl, que dispone que “[l]os particulares pueden cumplir funciones administrativas en las condiciones que señale la ley.”

En la Sentencia C-1144 de 2000 (M.P. Vladimiro Naranjo Mesa), la Corte estableció con claridad la diferencia entre la obligación del contribuyente y la del agente retenedor. En aquella oportunidad, se trataba de determinar si el delito de responsabilidad por no consignación de la retención en la fuente y el IVA violaba la prohibición de prisión por deudas del artículo 28 de la Constitución. Para esclarecer si se trataba o no de una deuda, la Corte definió cuál era el alcance de las obligaciones de pago de unos y otros. Al respecto dijo:

“Ciertamente, atendiendo a la manera como legalmente está edificado el proceso de imposición y recaudación de los tributos en Colombia, denominado también sistema tributario, una es la situación del contribuyente y otra la del retenedor. El contribuyente, que en sentido estricto aparece como el sujeto pasivo de la relación tributaria, es el responsable directo del pago del tributo, es decir, aquella persona, natural o jurídica, o el ente sin personería jurídica, que debe soportar la carga impositiva siempre que realice o ejerza el hecho generador de la obligación fiscal de carácter sustancial (E.T. art. 2º).”

A su vez, la Corte aclara más adelante cuál es el contenido y alcance de dos de las obligaciones del agente retenedor: la de retener y la de pagar. Aunque la Corte no se refiere en tal oportunidad a la obligación de declarar, pues no era un tema relevante, sí especifica las obligaciones de recolectar o retener, y la de pagar las sumas recaudadas a favor del Estado:

“Por su parte, se entiende que el retenedor es la persona natural o jurídica, contribuyente o no contribuyente, sobre la cual el Estado descarga el ejercicio de una función pública: la obligación de recaudar y consignar a su nombre los dineros materia del tributo. Desde esta perspectiva, el agente retenedor no puede confundirse con el sujeto pasivo de la relación tributaria o contribuyente en cuanto no asume ninguna carga impositiva, viendo limitada su actividad, como se dijo, a la simple cooperación con el fisco en la dispendiosa labor del cobro o recaudo del impuesto. Por esa razón, puede sostenerse que la obligación legal asignada al agente retenedor en nada se asemeja a la del contribuyente, como tampoco a la del particular al que se le atribuye el incumplimiento de una obligación dineraria, siendo aquella, entonces, una obligación autónoma, independiente y de doble vía: de hacer, en cuanto le corresponde recolectar el dinero, y de dar, en la medida en que tiene que entregarlo o ponerlo a

disposición del Estado quien es su único y verdadero propietario.”
(resaltado fuera de texto original)

24. El recaudo efectivo y eficiente de la retención en la fuente es de vital importancia desde el punto de vista constitucional. Tanto es así, que no sólo justifica la imposición de la carga a los particulares de retener impuestos a nombre del Estado, sino que además amerita que el legislador tipifique penalmente su incumplimiento. En diversas coyunturas y en distintas leyes el Congreso ha considerado oportuno crear tipos penales específicamente referidos al incumplimiento de la obligación de pagar la retención en la fuente. Es así como el artículo 665 del Decreto 624 de 1989, el artículo 22 de la Ley 383 de 1997, el artículo 402 de la Ley 599 de 2000, y el artículo 42 de la Ley 633 de 2000, todos han establecido o modificado el tipo penal de no pago de la retención. La creación de este tipo penal ha sido declarada exequible por esta Corporación en ocasiones anteriores. Así, la Sentencia C-1144 de 2000, previamente mencionada, declaró exequible el artículo 22 de la Ley 383 de 1997. Al respecto dijo la Corte:

“Así las cosas, son dos las razones que llevan a la Corte a considerar que la norma impugnada no desconoce la prohibición constitucional según la cual, “En ningún caso podrá haber detención, prisión ni arresto por deudas...”. La primera, circunscrita al hecho de que la obligación fiscal no reposa en el agente retenedor sino en el contribuyente o sujeto pasivo del impuesto, siendo el primero tan sólo un particular al que el Estado le ha encomendado el cumplimiento de una función pública, además, similar a la de aquellos servidores del Estado que manejan fondos oficiales. La segunda, basada en la circunstancia de que la ley no le reconoce al agente recaudador ninguna atribución que le permita suponer, ni siquiera transitoria, que las sumas recaudadas ingresan a su patrimonio con facultad dispositiva. En realidad, el retenedor actúa a título de mero tenedor con una finalidad única y específica -recaudar dineros fiscales-, descartándose, por este aspecto, cualquier posibilidad de recibir el tratamiento de simple deudor ante una eventual apropiación indebida de dineros de naturaleza fiscal.”

...

“Entonces, es legítimo que la ley haya asignado a los agentes retenedores no sólo una función pública específica como es la de recaudar dineros oficiales producto de las obligaciones fiscales de los coasociados, sino también una responsabilidad penal derivada del incumplimiento de sus deberes que, para el caso, se asimilan a los de los funcionarios del Estado que manejan dineros de propiedad de la Nación.” (resaltado fuera de texto original)

Como se observa, entonces, con el pago el agente está en realidad cumpliendo una función pública como cualquier servidor público que maneja fondos estatales. De tal modo, el no pago constituye no sólo el incumplimiento de una función pública

que le ha sido encomendada, sino una apropiación de dineros públicos sobre los cuales no puede reclamar ningún tipo de derecho.

25. En esa medida, teniendo en cuenta que: 1) el legislador cuenta con un amplio margen de discrecionalidad para establecer los medios a través de los cuales se efectúa el recaudo, para garantizar su eficacia y eficiencia, 2) la retención en la fuente constituye un mecanismo de recaudo y una función pública que sirve un objetivo de especial importancia constitucional, 3) la obligación de pago total de la retención en la fuente no recae sobre dineros del agente obligado sino de dineros públicos, y 4) el agente de todos modos tiene la obligación legal de pagarlos a tiempo a su legítimo propietario –cuyo incumplimiento es incluso sancionable penalmente–, resulta razonable y proporcionado que el pago total sea considerado como condición de eficacia de la declaración de retención, así se trate de obligaciones diferentes.

Así lo reconoció la Corte en la Sentencia C-883 de 2011 (M.P. Luis Enrique Vargas Silva). Frente a una demanda contra un aparte del inciso segundo del artículo 15 de la Ley 1430 de 2010, que contempla una excepción a la norma que ahora se estudia, la Corte se refirió a la razonabilidad y a la proporcionalidad de la ineficacia de la declaración por falta de pago total. En aquella ocasión sostuvo que el alcance del margen de discrecionalidad del legislador le permite configurar los medios adecuados e idóneos para el recaudo:

*“En múltiples oportunidades esta Corporación se ha pronunciado en relación con la amplia libertad de configuración que le asiste al Legislador en materia tributaria, para ... definir los fines sino también **los medios adecuados e idóneos de la política tributaria**”*

Refiriéndose después a la constitucionalidad de los fines perseguidos por la norma en el siguiente sentido:

*Respecto de la concurrencia de una finalidad aceptada constitucionalmente para ese tratamiento legal diferenciado hay que indicar, que el trato diferencial cumple con el requisito de un objetivo legítimo desde el punto de vista constitucional, ya que **la norma se orienta de manera general a la consecución de la eficacia tributaria del recaudo de la retención en la fuente, de manera que prevé como regla general la ineficacia jurídica de las declaraciones de la retención en la fuente cuando éstas se efectúen sin pago, pero al mismo tiempo consagra una excepción restrictiva a la regla general, relativa a la eficacia jurídica de las declaraciones de retención en la fuente hechas por agentes retenedores, cuando éstos sean titulares de un saldo igual o superior a ochenta y dos mil (82.000) UVTs, susceptible de compensar con el saldo a pagar de la respectiva declaración de retención en la fuente.** (resaltado fuera de texto original)*

Concluyendo posteriormente que la disposición que se estudia en el present caso es proporcionada:

“Por tanto, la Corte encuentra razonable y proporcionado desde el punto de vista constitucional que la norma haya consagrado como regla general la ineficacia de las declaraciones de renta realizadas sin pago, para garantizar el efectivo recaudo de los impuestos, y que solo haya reconocido la eficacia jurídica a las declaraciones sin pago, en casos extremadamente excepcionales” (resaltado fuera de texto original)

En virtud de lo anterior, el cargo según el cual como la declaración y el pago son obligaciones diferentes, el legislador no puede exigirle a los agentes retenedores que paguen las sumas declaradas como condición para que se entienda cumplida la obligación de declarar.

Resta entonces definir si resulta desproporcionado que el agente deba pagar la totalidad de la multa por extemporaneidad, a pesar de que la norma no distingue entre aquellos que pagaron parcialmente y los que no pagaron. Este cargo, sin embargo, no resulta predicable de la norma demandada, pues la sanción por extemporaneidad en la presentación de la declaración no ésta contenida en la disposición demandad sino los artículo 641 y subsiguientes del Estatuto Tributario.

C. Análisis del cargo de violación del debido proceso por ausencia de un acto administrativo que formule la ineficacia de la declaración presentada sin pago total

26. El segundo cargo planteado por la demanda consiste que la disposición demandada vulnera el debido proceso de los agentes retenedores al no exigir que la administración formule la ineficacia de la delcaración mediante acto adminsitrativo motivado. Como se planteó al comienzo de las consideracioens de la presente sentencia, dicho cargo plantea el siguiente problema jurídico:

¿Tiene el agente retenedor las oportunidades procesales necesarias y suficientes para oponerse a la imposición de una sanción derivada de la ineficacia por falta de pago total de las sumas retenidas?

27. Sin duda, el principio de publicidad de la función pública es de vital importancia para garantizar el derecho al debido proceso de los administrados, y en particular, el derecho de defensa. En esa medida, las actuaciones de la administración deben ser públicas, y contener las garantías suficientes para permitirles a los administrados defenderse, tanto en la vía gubernativa, como en la judicial. Esto es particularmente cierto si mediante las actuaciones de la adminsitración se puede llegar a imponer una sanción. En tales casos, como ya se dijo, resultan aplicables, aunque de manera atenciada, los principios propios del derecho penal.

Finalidad de la norma acusada: breve recuento de sus antecedentes

28. Para estudiar la constitucionalidad de la disposición demandada es necesario determinar su finalidad, la cual en el presente caso se puede comprender acudiendo a los antecedentes legislativos. En efecto, antes de que la Ley 1430 de 2000 adicionara la ineficacia de la declaración de retención por falta de pago total al artículo 580-1 al Estatuto Tributario, la ineficacia de la declaración de retención en la fuente estaba contemplada en el literal e) del artículo 580 de dicho estatuto. Esta disposición establecía:

“Artículo 580. DECLARACIONES QUE SE TIENEN POR NO PRESENTADAS. No se entenderá cumplido el deber de presentar la declaración tributaria, en los siguientes casos:

...

e) Cuando no contenga la constancia del pago del impuesto, en el caso de la declaración del impuesto de timbre.”

Posteriormente, el artículo 140 de la Ley 6ª de 1992 derogó expresamente dicho literal, el cual fue restablecido por el artículo 11 de la Ley 1066 de 2006, que modificó el texto y agregó un párrafo 2º al artículo. El texto quedó de la siguiente manera:

Adiciónese un literal e) al artículo 580 del Estatuto Tributario y modifíquese el párrafo 2º del artículo 606 del Estatuto Tributario, los cuales quedan así:

“e) Cuando la declaración de retención en la fuente se presente sin pago”.

“Párrafo 2º. La presentación de la declaración de que trata este artículo será obligatoria en todos los casos. Cuando en el mes no se hayan realizado operaciones sujetas a retención, la declaración se presentará en ceros”.

Dicha disposición, a su turno, fue modificada ese mismo año mediante el artículo 64 de la Ley 1111 de 2006, que le agregó algunas causales para que no se configurara la causal de ineficacia.⁴

⁴ Dicho artículo, que fue derogado tácitamente por el artículo 15 de la Ley 1430 de 2010, disponía:

“Artículo 64. Adiciónese al artículo 580 del Estatuto Tributario con el siguiente párrafo:

“Párrafo. No se configurará la causal prevista en el literal e) del presente artículo, cuando la declaración de retención en la fuente se presente sin pago por parte de un agente retenedor que sea titular de un saldo a favor susceptible de compensar con el saldo a pagar de la respectiva declaración de retención en la fuente. Para tal efecto el saldo a favor debe haberse generado antes de la presentación de la declaración de retención en la fuente, por un valor igual o superior al saldo a pagar determinado en dicha declaración.

El agente retenedor deberá solicitar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales la compensación del saldo a favor con el saldo a pagar determinado en la declaración de retención, dentro de los seis (6) meses siguientes a la presentación de la respectiva declaración de retención en la fuente.

Cuando el agente retenedor no solicite la compensación del saldo a favor oportunamente o cuando la solicitud sea rechazada, la declaración de retención en la fuente presentada sin pago se tendrá como no presentada”.

29. Sin embargo, no era claro si estas disposiciones suponían que la administración debía, en cada caso, expedir un acto administrativo proclamando expresamente que el agente retenedor había incumplido su deber de presentar la respectiva declaración. En esa medida, la Ley 1430 de 2010, hace explícito que la administración no necesariamente debe expedir un acto administrativo que declare la ineficacia, sino que esta opera de pleno derecho. En la exposición de motivos de la ley, se dijo:

“La norma consagra entonces, la ineficacia de pleno derecho, de las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago, para sancionar efectivamente el incumplimiento en la obligación de trasladar las sumas retenidas a la Administración Tributaria y obligar a los agentes de retención al pago total de las retenciones, junto con sus respectivos intereses y sanciones, en forma concomitante con la presentación de la respectiva declaración, sin que tal ineficacia esté supeditada a un pronunciamiento previo de la Administración Tributaria.”

“En estas condiciones, se busca acelerar el traslado de los recursos tributarios al fisco, por concepto de retenciones en la fuente y disminuir los costos asociados al manejo de procesos innecesarios que dificultan la acción fiscalizadora de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.”⁵

30. En esa medida, es claro que lo que busca el legislador es la realización del principio de eficiencia tributaria. En particular, acelerar, y garantizar el traslado efectivo de los recursos provenientes de la retención en la fuente, que proveen de liquidez a la administración durante el transcurso del año fiscal, y de reducir los costos de transacción asociados con el procedimiento administrativo tributario. Como se dijo anteriormente, este objetivo resulta legítimo desde el punto de vista constitucional, no sólo en virtud del principio de eficiencia tributaria, que al fin y al cabo tiene un carácter eminentemente instrumental, sino porque garantizar la efectividad y eficiencia del recaudo permite la realización de los fines del Estado en la mayor medida posible.

Alcances del derecho al debido proceso sancionador y el principio de publicidad análisis de las presuntas restricciones

31. Una vez que se tiene establecido que el fin perseguido por la norma es legítimo, es necesario determinar si los medios utilizados resultan razonables y proporcionados a la luz de la importancia constitucional del objetivo. Para ello la Corte debe establecer si la falta de un acto administrativo que declare la ineficacia de la declaración de retención limita los derechos de defensa de los agentes

⁵ Diario Oficial No. 48.169, agosto 22 de 2011.

retenedores, y en tal caso, si dicha limitación se encuentra justificada por la importancia de garantizar la eficiencia en el recaudo.

32. Para establecer si la ausencia de un acto de declaración de ineficacia afecta las posibilidades de defensa de los agentes retenedores resulta útil contextualizar la manera como opera la disposición frente a las diferentes hipótesis fácticas en que estos se pueden encontrar. Como se mencionó anteriormente, son tres las hipótesis posibles. En primer lugar, puede ocurrir que el agente presente la declaración sin el pago total, y que posteriormente, y dentro del término legal, pague la totalidad de las sumas adeudadas. En este caso no necesitará ejercer su derecho a la defensa, puesto que no habrá lugar a la imposición de sanciones, pues el pago se efectuó dentro del término. En segundo lugar, puede ocurrir que el agente presente la declaración sin el pago, y que después pague la totalidad de las sumas retenidas, y reconozca voluntariamente la deuda por mora y por extemporaneidad. En este caso tampoco estaría ejerciendo su derecho a la defensa, pues el agente reconoce su incumplimiento. Finalmente, está la tercera hipótesis, que es cuando el agente retenedor declara pero no paga la totalidad de las sumas adeudadas, y no reconoce su deuda.

33. En la tercera hipótesis sí entra a ser relevante el derecho a la defensa del agente retenedor, ya que éste no reconoce la deuda, y opera la ineficacia sin que sea necesario que la administración la declare. Sin embargo, no por ello puede la administración sancionar al agente. Para ello es necesario que se surta un procedimiento administrativo que inicia con el emplazamiento previo, establecido en el artículo 715 del Estatuto Tributario. A partir de este emplazamiento, el demandante cuenta con todos los recursos ante la vía administrativa y judicial, y cuenta con los medios de defensa y las oportunidades procesales que le garantizan los derechos de audiencia y contradicción, y la presentación de las pruebas respectivas. Lo que ocurre es que, como se dijo anteriormente, el demandante parte de la premisa errónea de que la ineficacia constituye una sanción, y al no haber necesidad de que la administración expida un acto declarándola, se permite imponer una sanción sin las debidas garantías. Sin embargo, esta interpretación es equivocada. No sólo porque la ineficacia no constituye una sanción, como ya se dijo, sino porque la disposición demandada no está regulando el procedimiento administrativo a través del cual se garantizan los derechos de audiencia, defensa y contradicción que extraña el demandante. Estos pueden ejercerse dentro de las oportunidades procesales propias del derecho tributario sancionador, de las cuales no hace parte la disposición demandada.

34. Como lo ha sostenido en múltiples oportunidades esta Corporación, el análisis de una eventual vulneración del derecho al debido proceso debe analizarse dentro del contexto de la configuración específica del respectivo procedimiento, bien sea que se trate de un procedimiento administrativo o judicial. Resulta contradictorio afirmar, como lo hace el demandante, que como no es necesario que la administración expida un acto administrativo que declare la ineficacia, existe un acto ficto o presunto por virtud de la ley en el cual el Estado formuló la ineficacia de la declaración. Tampoco puede afirmarse que los agentes

retenedores no puedan defenderse frente a la formulación de la ineficacia de la declaración porque no hay un acto. Esta oportunidad se da, precisamente, cuando la administración emplaza al agente para el pago, y dentro del proceso que se le inicia para imponer las respectivas sanciones e iniciar el cobro coactivo. Por las mismas razones, no resulta de recibo afirmar que se están limitando las oportunidades de defensa dentro del proceso judicial frente a la jurisdicción de lo contencioso administrativo por la falta de un acto administrativo. Por supuesto que la administración debe expedir los actos administrativos motivados para justificar la imposición de una sanción por el incumplimiento de la obligación de declarar y por la falta de pago. Lo que ocurre es que como la sanción no es la ineficacia de la declaración, sino la multa por extemporaneidad y el cobro de las sumas adeudadas con la respectiva mora, este acto no se expide en el momento en que se configura dicha ineficacia, sino cuando la administración resuelve que lo atinente a la multa y a la mora. Por lo tanto, tampoco desde este punto de vista el cargo está llamado a prosperar.

VII. DECISION

En mérito de lo expuesto, la Corte Constitucional, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE

Declarar **EXEQUIBLE** el inciso primero del artículo 15 de la Ley 1430 de 2010, que adiciona el artículo 580.1 del Estatuto Tributario, en relación con los cargos estudiados en la presente oportunidad.

Cópiese, notifíquese, comuníquese insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional y cúmplase.

MARÍA VICTORIA CALLE CORREA
Presidenta (E)

JORGE IVAN PALACIO PALACIO
Magistrado

MAURICIO GONZALEZ CUERVO
Magistrado

LUIS GUILLERMO GUERRERO PEREZ
Magistrado

GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO
Magistrado

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO
Magistrada

MARÍA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ
Magistrada (E)

JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB
Presidente
Ausente con excusa

LUIS ERNESTO VARGAS SILVA
Magistrado

ANDRÉS MUTIS VANEGAS
Secretario General (E)